

# DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

## DER PRÄSIDENT

Herrn  
Vorsitzenden des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Alois Rainer  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages  
Prof Jürgen Brandt (RiBFH aD)  
Bergische Universität Wuppertal  
Lehrstuhl für Steuerlehre und Finanzwissenschaft

Tel. 0177-7769721  
Fax 03212-1122823  
Mail [juerbrandt@web.de](mailto:juerbrandt@web.de)

Geschäftsstelle des Finanzgerichtstages  
Von-der-Wettern-Straße 17, 51149 Köln

Per Mail

Köln, den 21. April 2022

### **Stellungnahme**

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

- **zum Gesetzentwurf der Koalitionsfraktionen „Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 2022“**  
(BT-Drucksache 20/1333)
- **Änderungsantrag der Fraktionen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP, betreffend Einführung einer Energiepreispause- sowie**
- **Änderungsantrag der Fraktionen SPD, Bündnis 90/ Die Grünen und FDP, betreffend Kinderbonus 2022**

Sehr geehrter Herr Vorsitzender,  
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

Ihre Einladung zur öffentlichen Anhörung sowie zu einer vorbereitenden Stellungnahme nehme ich gerne wahr.

Zu den Gegenständen des Gesetzgebungsvorhabens sind aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages folgende Ausführungen veranlasst:

## **A. (Begrüßenswertes) Anliegen des Gesetzesvorhabens**

### **I. Erreichbare Entlastungswirkungen**

Das Anliegen des Gesetzesentwurfs, angesichts gegenwärtiger Preiserhöhungen insbesondere im Energiebereich für die Bevölkerung Entlastungen vorzunehmen und diese unter Einsatz von Pauschalregelungen mit möglichst geringem administrativen Aufwand umzusetzen, ist dem Grunde nach aus der Sicht des Finanzgerichtstages durch

- Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags bei der Einkommensteuer um 200 Euro auf 1.200 Euro rückwirkend zum 1. Januar 2022,
- Anhebung des Grundfreibetrags für 2022 von derzeit 9.984 Euro um 363 Euro auf 10.347 Euro rückwirkend ab dem 1. Januar 2022 und
- Vorziehen der bis 2026 befristeten Anhebung der Entfernungspauschale für Fernpendler (ab dem 21. Kilometer) rückwirkend ab dem 1. Januar 2022 auf 38 Cent sowie Vorziehen der bis 2026 befristeten Anhebung der Bemessungsgrundlage für die Mobilitätsprämie

ebenso erreichbar wie durch die in den Änderungsanträgen vorgeschlagene

- Einführung eines Kinderbonus sowie
- Einführung einer Energiepreispauschale.

### **II. Politischer Gestaltungsspielraum bei Bemessung der Entlastung**

Der Umfang der Erhöhungen von Arbeitnehmerpauschbetrag, Grundfreibetrag und Entfernungspauschale wird möglicherweise aus der Sicht der Bevölkerung zum Teil als zu gering angesehen. Gegen ihre Bemessung durch den Gesetzgeber im Rahmen seines politischen Gestaltungsspielraums ist aber angesichts der aktuellen sonstigen Haushaltsbelastungen im Zusammenhang mit den Folgen der Pandemie und des Ukrainekriegs jedenfalls aus Rechtsgründen vom Finanzgerichtstag nichts zu erinnern.

Entsprechendes gilt aus der Sicht des Finanzgerichtstages auch für die vorgezogene Anhebung der Bemessungsgrundlage zur Mobilitätsprämie und für den vorgeschlagenen Kinderbonus.

### **III. Anlass zur kritischen Prüfung der Änderungsvorhaben**

Anders als die übrigen Änderungsvorhaben wirft die geplante **Energiepreispauschale** in der vorgeschlagenen Form eine Reihe von Rechtsfragen auf, die unter B erörtert werden.

## **B. Rechtsfragen im Zusammenhang mit der vorgesehenen Einführung einer Energiepreispauschale**

### **I. Übersicht über die vorgesehenen Regelungen**

1. Die für den Veranlagungszeitraum 2022 vorgesehene am 1. 9. 2022 fällige einmalige Pauschale in Höhe von 300 € soll nur unbeschränkt steuerpflichtigen Personen zugute kommen, wenn sie mindestens an einem Tag im VZ 2022 **Einkünfte aus §§ 13, 15, 18 und 19 EStG** erzielt haben.

Die Pauschale soll nach der Begründung (Bl. 4 des Umdrucks) **Härten** der sprunghaft und drastisch gestiegenen Energiekosten „**kurzfristig und sozial gerecht**“ **abfedern**, da die -- ebenfalls dem Ausgleich der Energiekostensteigerungen dienende-- Erhöhung der Entfernungspauschale nur für Fernpendler gilt.

2. Die **angestrebte „Kurzfristigkeit“** ihrer Wirkung soll **für Arbeitnehmer** durch Auszahlung über deren Arbeitgeber erfolgen (§ 117 EStG-E); dies gilt auch dann, wenn sie daneben noch andere Einkünfte iSv §§ 13, 15 und 18 EStG erzielt haben (§ 119 EStG-E).

Für Arbeitgeber, die ausschließlich pauschal besteuerte Arbeitnehmer nach § 40a Abs. 2 EStG beschäftigen, gilt diese Regelung indessen nicht; deren Arbeitnehmer können die Pauschale lediglich mit der Einkommensteuererklärung beantragen.

Für Steuerpflichtige, die ausschließlich **Einkünfte iSv §§ 13, 15 und 18 EStG** erzielen, ist die **Pauschale ebenfalls nur im Zusammenhang mit ihrer Einkommensteuererklärung für 2022** zu erlangen, die ohne Antrag von Amts wegen im Zusammenhang mit der Einkommensteuerveranlagung festgesetzt werden soll (§ 115 EStG-E).

Für diese Steuerpflichtigen kann die angestrebte Kurzfristigkeit der Pauschale nur im Wege der **Änderung von Einkommensteuervorauszahlungen** (allerdings nur bis zur Grenze von 0 Euro) erreicht werden (s. § 118 EStG-E).

3. Die **angestrebte „soziale Abfederung“** der Pauschale soll über deren Steuerbarkeit hergestellt werden mit der Folge, dass höhere Einkommen zu einem progressionsbedingt höheren Steueranteil der Pauschale führen.

Nach der Gesetzesbegründung soll **Rechtsgrundlage für die Steuerbarkeit der Pauschale bei Arbeitnehmern § 19 EStG** sein (§ 119 EStG-E). Dies gilt allerdings ersichtlich nicht für pauschal besteuerte Arbeitnehmer, weil diese steuerfrei gestellt sind.

**Für alle anderen Steuerpflichtigen** mit Einkünften nach §§ 13, 15, 18 EStG soll Rechtsgrundlage für die Steuerbarkeit der Pauschale **§ 22 Nr. 3 EStG** sein (§ 119 EStG-E); damit soll auch vermieden werden, dass die Pauschale der Gewerbesteuerpflicht unterfällt.

## II. Rechtliche Würdigung der Energiepreispauschale

### 1. Steuerbarkeit der Pauschale

#### a) (Erforderlicher) wirtschaftlicher Zusammenhang mit einer Einkunftsart i.S. des § 2 EStG

Angesichts des abschließenden Charakters der in § 2 Abs. 1 EStG aufgelisteten 7 Einkunftsarten (vgl. Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 2 EStG Rz. 66) kann mit dem Gesetzesentwurf von einer (einkommensteuerlichen) Steuerbarkeit der Energiepreispauschale nur ausgegangen werden, wenn sie einer der **Einkunftsarten zugerechnet** werden kann.

Für **Zulagen und Zuschüsse** ist eine solche Zurechenbarkeit im Schrifttum mehrheitlich bejaht worden. So wird für Forschungszulagen<sup>1</sup> wie u.a. für Corona-Beihilfen<sup>2</sup> eine steuerbare

<sup>1</sup> Kessler/Spychalski, DStR 2019, 2043; Loschelder in Schmidt, EStG 40. Aufl. 2021, § 4 Rz. 460; aA Haas/Roth/Nonnenmacher, BB 2020, 791.

<sup>2</sup> Hey, DStR 2020, 20, 41; Köster, DStZ 2020, 925; Wagner/Weber, DStR 2020, 745.

Einnahme bejaht, wenn sie im **wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einkunftsart** stehen.<sup>3</sup>

Diesen wirtschaftlichen Zusammenhang stellt der Gesetzentwurf mit der **Anknüpfung der Zuwendung an die Erzielung von Einkünften nach den §§ 13, 15, 18 und 19 EStG** sowie mit der Rechtsfertigung der Zuwendung unter Hinweis auf die Energiekostenbelastung her, die lediglich ab dem 21. Fahrkilometer zum Teil über die erhöhte Entfernungspauschale berücksichtigt werden könne.

## **b) Zuordnung zu den Einkunftsarten**

### **aa) Energiepreispauschale als Arbeitslohn**

Nach den Ausführungen unter a) ist die Zuordnung der Energiepreispauschale für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer zu ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach Maßgabe des Fraktionsentwurfs konsequent, weil sie –wie ausgeführt- erkennbar in den wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aus dieser Einkunftsart gestellt ist.

Nur wegen dieses Zusammenhangs kann es überhaupt gerechtfertigt werden, die Arbeitgeber für die technische Abwicklung der Zahlungen dieser Pauschale --im Interesse der angestrebten Kurzfristigkeit der Hilfe-- in Anspruch zu nehmen.

### **bb) (Gebotene) Zuordnung der Pauschale bei Zusammenhang mit anderen Einkunftsarten**

Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum –insbesondere im Gesetzgebungsverfahren zu beachtenden-- Gebot der Folgerichtigkeit<sup>4</sup> müsste dies auch zur Zuordnung der Energiepreispauschale zu derjenigen Einkunftsart (§§ 13, 15 oder 18 EStG) führen, aus der die Steuerpflichtigen ihre Einkünfte erzielen.

Die im Gesetzentwurf vorgeschlagene abweichende Zuordnung der Pauschale zu den sonstigen Einkünften iSd § 22 Nr. 3 EStG verstößt ersichtlich gegen das **Gebot der Folgerichtigkeit**. Ist nämlich die Zahlung der Energiepreispauschale an Arbeitnehmer --nach berechtigter Annahme des Gesetzgebers-- als Lohnzahlung iS. des § 19 EStG zu erfassen, kann ein entsprechender Zusammenhang der Energiepreispauschale bei Zahlung an

<sup>3</sup> Loschelder in Schmidt, EStG 40. Aufl. 2021, § 4 Rz. 460.

<sup>4</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss vom 19.11.2019, 2 BvL 22/14 u.a., BVerfGE 152, 274 m.w.N.

Steuerpflichtige mit Einnahmen aus einer anderen Einkunftsart nicht verneint werden. Danach kommt eine Zuordnung zu den Einkünften gemäß § 22 Nr. 3 EStG wegen der Subsidiarität gegenüber den anderen Einkunftsarten nach Satz 1 der Regelung nicht in Betracht.

Das mit der Zuordnung zu den Einkünften iSd § 22 Nr. 3 EStG verfolgte –verständliche– Anliegen des Gesetzesentwurfs, eine Gewerbesteuerbarkeit der Pauschale zu vermeiden, wäre ohne Weiteres durch eine ausdrückliche Steuerbefreiung im GewStG herzustellen, sofern nicht generell (s. unter c)) auf die Steuerbarkeit der Pauschale verzichtet wird.

### **c) (Anzuregender) Verzicht auf die Steuerbarkeit**

Die geringe Höhe der einmaligen Energiepreispauschale von 300 €, die damit nur partiell ausgleichenden Energiemehrkosten wie auch der statistisch eher begrenzt erwartbare Mehrertrag aus einer progressionsabhängigen Besteuerung der Pauschale sollten aus Sicht des Finanzgerichtstages Anlass geben, den erheblichen Mehraufwand der Verwaltung für die Umsetzung der Steuerbarkeit zu vermeiden.

Damit würde auch die „Ungereimheit“ vermieden, dass für eine nicht unwesentliche Gruppe der Empfänger, nämlich die Gruppe der lediglich pauschal besteuerten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, schon wegen der Steuerfreiheit ihrer Bezüge eine solche Steuerbarkeit nicht in Betracht kommt. Schließlich würde sich damit auch die Frage der Vermeidbarkeit einer Gewerbesteuerpflicht –um den Preis einer in sich widersprüchlichen Normgestaltung– nicht mehr stellen.

## **2. (Problematische) Beschränkung des Anwendungsbereichs auf Einkünfte nach den §§ 13, 15, 18 und 19 EStG**

Aus Sicht des Finanzgerichtstages scheint der Ausschluss von Ansprüchen auf die Energiepreispauschale für diejenigen, die **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) oder sonstige Einkünfte iSd. § 22 Nr. 3 EStG** haben, nicht begründbar zu sein.

Denn die mit einem potentiellen Energiemehraufwand im Zusammenhang mit bestimmten Einkunftsarten begründete Pauschale wird –typisierend– schon dann gewährt, wenn die entsprechenden Einkünfte nur an einem Tag des Veranlagungszeitraums 2022 erzielt wurden. Da auch für diese beiden Einkunftsarten insbesondere **Fahrtaufwendungen im Zusammenhang mit den unbeweglichen oder beweglichen Vermietungsobjekten**

**typischerweise** entstehen, ist deren Ausschluss aus dem Anwendungsbereich der Pauschalregelung aus Gründen der Gleichbehandlung nicht zu befürworten.

Für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) gilt dies sicherlich nicht gleicher Weise, so dass allenfalls insoweit eine –bisher nicht vorliegende– typisierende Annahme des Gesetzgebers in Betracht käme, bei dieser Einkunftsart sei ein wesentlicher energiewirtschaftlicher Mehrbedarf im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung zu verneinen.

Mit freundlichen Grüßen

*Jürgen Brandt*